



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 7. aprīlī¹

Lieta C-294/21

*État du Grand-Duché de Luxembourg,
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA*
pret
Navitours Sàrl

(*Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg* (Luksemburgas Lielhercogistes Kasācijas tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Sestā direktīva 77/388/EEK – 2. panta 1. punkts un 9. panta 2. punkta b) apakšpunkts – Piemērošanas joma – Darījumi, par kuriem uzliek nodokli – Transporta pakalpojumu sniegšanas vieta – Tūrisma kruīzi pa Mozeli – Upe ar kondomināta statusu

Ievads

1. Lai cik tas liktos neticami, šīs lietas izcelsme sniedzas vairāk nekā 200 gadu senā pagātnē, proti, 1815. gada Vīnes kongresā. Šī kongresa Nobeiguma akta² 25. pantā, kas attiecas uz “prūšu zemēm Reinas kreisajā krastā”, tika paredzēts, ka Mozeles, Zaueres un Ūras upes, ciktāl tās veido šo zemju robežas, kopīgi piederēs robežvalstīm. Šis noteikums tika apstiprināts un precizēts 1816. gada 26. jūnijā Āhenē noslēgtā Nīderlandes Karalistes un Prūsijas karalistes robežlīguma 27. pantā.

2. Lai gan ne Prūsijas karaliste, ne Nīderlandes Karaliste, kādas tās bija toreiz, ne pati Vīnes kongresa noteiktā kārtība jau ilgu laiku vairs nepastāv, minētā tiesību norma joprojām ir spēkā kā Luksemburgas Lielhercogistes un Vācijas Federatīvās Republikas Nolīguma par kopīgās robežas noteikšanu starp abām valstīm³ (turpmāk tekstā – “1984. gada robežlīgums”) 1. panta 1. punkts. Šajā nolīgumā ir noteikts, ka teritorija, pār ko tiek īstenota kopīgā suverenitāte, ir Eiropas integrācijas gara izpausme, bet paradoksālā kārtā praksē šī kopīgā suverenitāte rada šīm abām dalībvalstīm grūtības izpildīt savus pienākumus, kas izriet no Savienības tiesībām, precīzāk – šajā lietā – no tiesību aktiem par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

¹ Oriģinālvaloda – poļu.

² Noslēgts 1815. gada 9. jūnijā.

³ To Luksemburgas Lielhercogiste apstiprinājusi ar *loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984* (1988. gada 27. maija Likums, ar ko ratificē Luksemburgas Lielhercogistes un Vācijas Federatīvās Republikas nolīgumu par kopīgās robežas noteikšanu starp abām valstīm un vēstuļu apmaiņu, parakstīts Luksemburgā 1984. gada 19. decembrī; 1988. gada 7. jūnija *Mémorial* Nr. A-26, 538. lpp.).

3. Kā jau ir norādījis ģenerālvokāts A. L. Diteijē de Lamots [*A. L. Dutheillet de Lamothe*]⁴, Vīnes kongresa noteikumi un no tā izrietošās starptautisko konvenciju normas nedrīkst būt šķērslis pilnīgai Savienības tiesību piemērošanai un lietderīgai iedarbībai visā tās teritorijā, tostarp tajā, uz kuru saskaņā ar šīm normām attiecas divu dalībvalstu kopīgā suverenitāte. Tādēļ es ierosinu, lai šī lieta tiktu izskatīta, pamatojoties uz atbilstošajām Savienības tiesību normām, nepadarot to piemērošanu atkarīgu no starptautiskajiem nolīgumiem, kas noslēgti starp atsevišķām dalībvalstīm, un šajos nolīgumos paredzēto papildu nolīgumu noslēgšanas.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskās tiesības

4. 1984. gada robežlīguma 1. panta 1. punktā ir noteikta pilnīga Vācijas un Luksemburgas suverenitāte (kondomināts) attiecībā uz robežupēm:

“Visur tur, kur Mozele, Zauere un Ūra veido robežu saskaņā ar 1816. gada 26. jūnija līgumu^[5], tā ir kopīga teritorija, pār kuru abas līgumslēdzējas valstis isteno kopīgu suverenitāti.”

5. Šī nolīguma 5. panta 1. punktā ir noteikts:

“Līgumslēdzējas valstis reglamentē jautājumus par tiesībām, ko piemēro kopīgā teritorijā, uz ko attiecas kopīgā suverenitāte, noslēdzot papildu nolīgumu.”

Līdz šim brīdim šāds papildu nolīgums nav noslēgts.

Savienības tiesību akti

6. Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze⁶, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris)⁷, 2. panta 1. punktā bija noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

[..]”

⁴ Ģenerālvokāta A. L. Diteijē de Lamota secinājumi lietā *Muller un Hein* (10/71, EU:C:1971:76, 735. un 736. lpp.). Šī lieta attiecās uz EEK līguma 90. panta (tagad – LESD 106. pants) piemērošanu teritorijā, uz kuru attiecas 1816. gadā noslēgtais līgums (skat. šo secinājumu 1. punktu).

⁵ Skat. šo secinājumu 1. punktu.

⁶ OV 1977, L 145, 1. lpp.

⁷ OV 1991, L 376, 1. lpp.

7. Šīs direktīvas 3. panta 2. punktā bija noteikts:

“Šajā direktīvā “valsts teritorija” ir apgabals, kurā piemēro Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līgumu, kā attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikts 227. pantā.”

8. Visbeidzot minētās direktīvas 9. panta 1. punktā un 2. punkta b) apakšpunktā bija noteikts:

“1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.

2. Tomēr:

[..]

b) vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, ir vieta, kur notiek transportēšana, ņemot vērā veiktos attālumus.”

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

9. *Navitours Sàrl*, saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem dibināta sabiedrība, nodarbojas ar tūrisma kruīzu organizēšanu Mozeles posmā, pār ko saskaņā ar 1984. gada robežlīgumu tiek īstenota kopīgā suverenitāte. Šī upes īpašā statusa dēļ nodokļu administrācija sabiedrības *Navitours* darbību uzskatīja par tādu, kas veikta ārpus valsts teritorijas PVN tiesību normu izpratnē, tāpēc šī administrācija nepieprasīja maksāt šo nodokli par iepriekš minēto kruīzu maksu.

10. 2004. gadā *Navitours* Nīderlandē iegādājās savas darbības veikšanai paredzētu pasažieru kuģi. Nodokļu iestāde šim kuģim piemēroja noteikumus par iegādi Kopienas iekšienē, tas nozīmē, ka darījums tika atbrīvots no nodokļa Nīderlandē un aplikts ar nodokli Luksemburgā⁸. Tomēr nodokļu administrācija atteica *Navitours* tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par minētā kuģa iegādi, norādot, ka saistībā ar to, ka šīs sabiedrības kondomināta ūdeņos veiktā darbība netiek aplikta ar nodokli, kuģis netika iegādāts ar nodokli aplikamas darbības veikšanai, kas ir tiesību uz nodokļa atskaitīšanu nosacījums.

11. Pēc *Navitours* iesniegtās sūdzības minētais nodokļa atskaitīšanas atteikums galu galā tika apšaubīts ar *Cour d'appel* (Apelācijas tiesa, Luksemburga) 2014. gada 10. jūlija spriedumu, kurā tā konstatēja, ka šīs sabiedrības darbība var tikt aplikta ar nodokli vai nu Luksemburgā, vai Vācijā, tādējādi tai ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

12. Pēc šī sprieduma nodokļu iestādes ar 2015. gada 5. augusta lēmumu pieprasīja *Navitours* samaksāt PVN saistībā ar tās darbību par 2004. un 2005. taksācijas gadu. Tomēr pēc *Navitours* iesniegtās sūdzības *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa) ar 2018. gada 23. maija spriedumu atcēla šo lēmumu. Šī tiesa uzskatīja it īpaši, ka, tā kā nav nolīguma starp Luksemburgas Lielhercogisti un Vācijas Federatīvo Republiku par PVN

⁸ Preču iegāde Kopienas iekšienē ir reglamentēta Direktīvas 77/388 XVIa sadaļā. Valsts tiesu tiesvedībās *Navitours* apstrīdēja šādu attiecīgā darījuma kvalifikāciju, jo, tās ieskatā, ņemot vērā Mozeles īpašo statusu, kuģis, kas bija šī darījuma priekšmets, nekad nav iebraucis Luksemburgas nodokļu teritorijā. Šī nostāja nebija neloģiska, ņemot vērā veidu, kādā nodokļu administrācija attiecas uz kondomināta teritoriju. Tomēr valsts tiesas to noraidīja, un šobrīd *Navitours* kuģa iegādes darījuma kvalifikācija par preču iegādi Kopienas iekšienē nav pamatlietas strīda priekšmets.

piemērošanu kondomināta teritorijā, Luksemburgas nodokļu administrācija nebija tiesīga iekasēt šo nodokli par šajā teritorijā veikto darbību. Šis spriedums tika atstāts spēkā ar *Cour d'appel* (Apelācijas tiesa, Luksemburga) 2019. gada 11. decembra spriedumu.

13. *État du Grand-Duché de Luxembourg* (Luksemburgas Lielhercogiste) un *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (nodokļu administrācija, Luksemburga) par pēdējo minēto spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Šajos apstākļos *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Direktīvas [77/388] 2. panta 1. punkts, kurā ir noteikts, ka “pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā: 1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas”,

vai Direktīvas [77/388] 9. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kurā ir noteikts, ka “vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, ir vieta, kur notiek transportēšana, ņemot vērā veiktos attālumus”,

ir jāpiemēro un, pamatojoties uz tiem, PVN ir jāuzliek Luksemburgā personu pārvadājumiem, ko veic Luksemburgā reģistrēts pakalpojumu sniedzējs, ja šie pakalpojumi tiek sniegti tāda kondomināta teritorijā, kā tas ir definēts [1984. gada robežlīgumā], kā kopīga teritorija ar kopīgu Luksemburgas Lielhercogistes un Vācijas Federatīvās Republikas suverenitāti, attiecībā uz kuru transporta pakalpojumu aplikšanas ar PVN nodokli jomā nav nolīguma starp abām valstīm, kāds ir paredzēts [1984. gada robežlīguma] 5. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru “līgumslēdzējas valstis risina jautājumus attiecībā uz tiesībām, kas piemērojamas kopīgajā teritorijā ar kopīgu suverenitāti, noslēdzot papildu nolīgumu”?”

14. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika saņemts 2021. gada 10. maijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza sabiedrība *Navitours*, Luksemburgas un Vācijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi. Lietas dalībnieki uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem atbildēja rakstveidā.

Analīze

15. Ar prejudiciālo jautājumu šajā lietā iesniedzējtiesa būtībā uzdod divus jautājumus, proti, pirmkārt, vai, nepastāvot nolīgumam starp Luksemburgu un Vāciju par PVN noteikumu piemērošanu kondomināta teritorijā, šie noteikumi ir piemērojami šajā teritorijā sniegtajiem transporta pakalpojumiem un, otrkārt, vai, tos piemērojot, šie pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli Luksemburgā.

16. Šie jautājumi, lai gan tie ir cieši saistīti, ir atšķirīgi un jāizskata secīgi. Tomēr sākumā jāatrisina sākotnējā problēma, proti, vai runa ir par transporta pakalpojumu sniegšanu Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

Tūrisma kruīzi kā transporta pakalpojumi PVN mērķiem

17. Spriedumā *Trijber* un *Harmsen*⁹ pēc detalizētas analīzes Tiesa nosprieda¹⁰, ka – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, – darbība, kas ir maksas pakalpojums, uzņemot pasažierus uz kuģa, lai tie pa ūdensceļu apmeklētu pilsētu kāda pasākuma mērķiem, nav pakalpojums “pārvaldājumu jomā” Direktīvas 2006/123/EK¹¹ 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta izpratnē.

18. Tāpēc jāpārbauda, vai, ņemot vērā šo spriedumu, *Navitours* sniegtie pakalpojumi ir vai nav “transporta pakalpojumi” Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Ja uz šo jautājumu tiktu atbildēts noliedzīgi, šajā lietā uzdotais prejudiciālais jautājums, kas skaidri attiecas uz minētās tiesību normas interpretāciju, zaudētu savu priekšmetu. Tādēļ šajā lietā Tiesa šajā ziņā uzdeva jautājumus lietas dalībniekiem¹².

19. Tomēr nedomāju, ka Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktā ietvertais jēdziens “transporta pakalpojumi” jāsaprot identiski Direktīvā 2006/123 ietvertajam jēdzienam “pakalpojumi pārvaldājumu jomā”. Šajā gadījumā piekrītu nostājam, kas pausta *Navitours*, Luksemburgas valdības un Komisijas atbildēs uz Tiesas jautājumu¹³.

20. Vispirms vēlos norādīt, ka iepriekš minētais Tiesas spriedums lielā mērā ir balstīts uz pamatlietā aplūkojamo pakalpojumu ļoti specifisko raksturu vienā no lietām, kurā tika pasludināts spriedums *Trijber un Harmsen* un kurā pašai transportēšanai bija otršķirīga nozīme¹⁴. Nekas nenorāda uz to, ka pamatlietā aplūkojamajiem *Navitours* pakalpojumiem būtu līdzīgs raksturs. Proti, šie pakalpojumi ietver kruīzu organizēšanu pa iekšējiem ūdensceļiem, tas ir, darbības, kurās cilvēku pārvaldāšana ir ļoti svarīgs elements¹⁵.

21. Neraugoties uz šīm faktiskajām atšķirībām, par labu atšķirīgai interpretācijai jēdzienam “pārvaldājumu pakalpojumi” Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē un jēdzienam “pakalpojumi pārvaldājumu jomā” Direktīvas 2006/123 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta izpratnē, manuprāt, liecina pilnībā atšķirīgs šo abu noteikumu mērķis. Uz to pašu aspektu atbildēs uz Tiesas uzdoto jautājumu norāda *Navitours*, Luksemburgas valdība un Komisija.

22. Direktīva 2006/123 konkrēzē pakalpojumu sniegšanas brīvību un pakalpojumu sniedzēju brīvību vienotajā tirgū. Šīs direktīvas 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta mērķis ir no tās piemērošanas jomas izslēgt pakalpojumus, uz kuriem attiecas LESD trešās daļas (pašreizējās) VI sadaļas īpašie noteikumi, kā arī uz šiem noteikumiem balstītas atvasinātās tiesību normas,

⁹ Spriedums, 2015. gada 1. oktobris (C-340/14 un C-341/14, EU:C:2015:641, 43.–59. punkts un rezolutīvās daļas 1) punkts).

¹⁰ Atbilstoši manam ierosinājumam. Skat. manus secinājumus apvienotajās lietās *Trijber* un *Harmsen* (C-340/14 un C-341/14, EU:C:2015:505, 26.–43. punkts).

¹¹ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva (2006. gada 12. decembris) par pakalpojumiem iekšējā tirgū (OV 2006, L 376, 36. lpp.).

¹² Kā *Navitours* ir norādījusi atbildē uz šo jautājumu, ja tiek uzskatīts, ka tās sniegtie pakalpojumi nav transporta pakalpojumi Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, tie būtu jāuzskata par atpūtas pakalpojumiem šīs direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma izpratnē. Šādi pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli vietā, “kur veic šos pakalpojumus”, un tas, kā uzskata šī sabiedrība, atkal nozīmētu kondomināta teritoriju. Tomēr neesmu pārliecināts, ka bez iesniedzējtiesas sniegtas papildu informācijas Tiesa pati varētu veikt šādu izskatāmo pakalpojumu kvalifikāciju un tādējādi “glābt” lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā lietā.

¹³ Vācijas valdība ir atbildējusi daudz niansētāk, norādot, ka attiecīgo pakalpojumu kvalificēšana par transporta pakalpojumiem ietilpst iesniedzējtiesas kompetencē.

¹⁴ Skat. spriedumu, 2015. gada 1. oktobris, *Trijber* un *Harmsen* (C-340/14 un C-341/14, EU:C:2015:641, 56. punkts).

¹⁵ Tā tas, protams, nav tad, ja kuģis ir pietauvots pie krasta un tas tiek izmantots citam mērķim, nevis kuģošanai, piemēram, lai parakstītu starptautisku nolīgumu (kā tas bija Šengenas nolīguma gadījumā). Manuprāt, šādā situācijā nav runas par transporta pakalpojumu (skat. šo secinājumu 24. un 25. punktu).

kam – saskaņā ar LESD 58. panta 1. punktu – nepiemēro vispārējo pakalpojumu sniegšanas brīvības principu. Tātad šī tiesību norma jāinterpretē šauri tādējādi, ka tā ir piemērojama tikai šāda veida pakalpojumiem, attiecībā uz kuriem pakalpojumu sniegšanas brīvības izslēgšana ir pamatota un izriet no Līguma noteikumiem. Spriedumā *Trijber* un *Harmsen* Tiesa ir atzinusi, ka šāda vienā no pamatlietām aplūkoto pakalpojumu izslēgšana nav pamatota.

23. Pilnīgi cits raksturs ir Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktam. Tā mērķis nav detalizēti reglamentēt transporta pakalpojumus kopumā attiecībā pret citām pakalpojumu kategorijām, bet tikai reglamentēt šos pakalpojumus attiecībā tikai pret vienu aspektu, proti, to sniegšanas vietu. Šajā ziņā jāpatur prātā, ka ar PVN apliekamu darījumu vietas detalizēta regulējuma pamatjēga ir tāda, ka šī vieta nosaka kompetenci aplikēt šos darījumus ar nodokli. Tādējādi, ja darījums jebkādā veidā attiecas vairāk nekā uz vienu dalībvalsti (piemēram, pārvadājums no vienas dalībvalsts uz otru), noteikumi par šī darījuma veikšanas vietas noteikšanu ir svarīgi, lai sadalītu nodokļu kompetenci starp šīm dalībvalstīm. Vispārējais princips ir – nodoklis jāuzliek vietā, kur prece vai pakalpojums faktiski tiek patērēts.

24. Saskaņā ar Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, ir vieta, kur faktiski notiek transportēšana, “ņemot vērā veiktos attālumus”. Tādējādi Savienības likumdevējs par vistuvāko realitātei ir uzskatījis tādu risinājumu, saskaņā ar kuru par transporta pakalpojuma sniegšanas vietu tiek uzskatīta transportlīdzekļa atrašanās vieta pakalpojuma sniegšanas laikā, ja transportlīdzeklis atrodas kustībā¹⁶. Tātad kompetenci aplikēt šādu pakalpojumu ar nodokli nosaka attālums, ko transportlīdzeklis veicis konkrētas dalībvalsts teritorijā, nevis, piemēram, iekraušanas vieta vai pakalpojuma sniegšanas laiks¹⁷.

25. No šāda viedokļa par transporta pakalpojumu Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, manuprāt, jāuzskata jebkurš pakalpojums, kura vienīgā vai galvenā sastāvdaļa ir personu vai preču pārvadājums tādos attālumos, kas ir lielāki par nenozīmīgiem¹⁸, neatkarīgi no pārvadājuma mērķa (komerciāls mērķis, tūrisms, izklaide utt.) vai no tā, vai pakalpojums sākas un beidzas vienā vai dažādās vietās. Katrā šādā situācijā kompetence nodokļu jomā var tikt sadalīta starp daudzām dalībvalstīm, un šī sadale būtu jāveic saskaņā ar šo tiesību normu, proti, ņemot vērā veiktos attālumus.

26. Manuprāt, šāds Direktīvās 77/388 un 2006/123 ietvertu jēdzienu nozīmes nošķirums nav pretrunā principam, saskaņā ar kuru līdzīgi termini, kas izmantoti dažādos Savienības tiesību aktos, jāinterpretē līdzīgi¹⁹.

27. Pirmkārt, iepriekš aprakstītais šo divu tiesību normu atšķirīgais raksturs un mērķis attaisno jēdzienu “transporta pakalpojumi” un “pakalpojumi pārvadājumu jomā” atšķirīgu izpratni abos šajos normatīvajos aktos. Tādējādi līdzīgi pakalpojumi var tikt kvalificēti kā atšķirīgi šo divu tiesību aktu piemērošanas vajadzībām.

28. Otrkārt, šo jēdzienu interpretācijas pilnīga atbilstība nav iespējama.

¹⁶ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1997. gada 6. novembris, *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, 12.–14. punkts).

¹⁷ Tiesa šo principu *expressis verbis* ir apstiprinājusi 1997. gada 6. novembra spriedumā *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, 15. un 16. punkts).

¹⁸ Pēdējā atruna no transporta pakalpojumu jēdziena tvēruma izslēdz tādu pakalpojumu kā, piemēram, priekšmetu pārvietošana ar ceļni.

¹⁹ Šajā nozīmē attiecībā uz apdrošināšanas jēdzienu skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:801, 36. punkts).

29. Pirmām kārtām, Direktīvas 2006/123 2. panta 2. punkta d) apakšpunktā pakalpojumos pārvaldījumu jomā ir tieši iekļauti ostas pakalpojumi. Līdzīgi Tiesa ir konstatējusi, ka šī tiesību norma attiecas uz transportlīdzekļu tehniskās apskates pakalpojumiem²⁰. Tomēr, manuprāt, nav nekādu šaubu, ka nedz ostu pakalpojumi, nedz transportlīdzekļu tehniskās apskates pakalpojumi nevar būt uzskatāmi par transporta pakalpojumiem Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tiem galvenokārt jau nebūtu iespējami piemērot šajā tiesību normā paredzēto veiktā attāluma kritēriju.

30. Otrām kārtām, Tiesa ir skaidri atzinusi, ka uz kruīziem attiecas Regulas (EEK) Nr. 3577/92²¹ noteikumi un līdz ar to arī LESD VI sadaļa par transportu, uz kuras pamata šī regula tika pieņemta²². Būtu grūti atšķirīgi attiekties pret kruīziem pa iekšējiem ūdensceļiem, lai gan tos reglamentē citas regulas noteikumi, kura pieņemta, pamatojoties uz tiem pašiem Līguma noteikumiem²³.

31. No tā izriet, ka ir grūti vienveidīgi interpretēt jēdzienu “transporti” un ar to saistītos jēdzienus, pamatojoties uz dažādiem Savienības tiesību aktiem, kas reglamentē dažādās transporta jomas. Tāpat neuzskatu, kā jau esmu norādījis iepriekš, ka šāda vienveidīga interpretācija būtu nepieciešama, ņemot vērā šo tiesību normu dažādos mērķus²⁴.

32. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu uzskatīt, ka pakalpojumi, kas ir kruīzu organizēšana ar upes kuģi, ir transporta pakalpojumi Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

PVN noteikumu piemērošana kondomināta teritorijā

33. Saskaņā ar Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu vieta, kur tiek sniegti transporta pakalpojumi pa iekšējiem ūdensceļiem Mozeles posmā, kurā tā ir robeža starp Luksemburgu un Vāciju, ir šo ūdeņu teritorija jeb saskaņā ar 1984. gada robežlīgumu – teritorija, uz kuru attiecas šo abu dalībvalstu kopīgā suverenitāte, proti, kondomināts. Tāpēc jāpārbauda, vai šajā teritorijā ir izpildīti šīs direktīvas piemērošanas nosacījumi, proti, pirmkārt, vai šī teritorija ir dalībvalsts teritorija aplūkojamās direktīvas 3. panta 2. punkta izpratnē un, otrkārt, vai un saskaņā ar kādiem noteikumiem minētās dalībvalstis var piemērot šajā teritorijā savus noteikumus, kas pieņemti, lai transponētu šo direktīvu.

Kondomināta teritorija kā valsts teritorija PVN tiesību normu izpratnē

34. Kā jau esmu minējis, *Navitours* darbība kruīzu jomā pa Mozeles upi nebija aplikta ar PVN tāpēc, ka Luksemburgas (un, šķiet, arī Vācijas) administrācija neuzskatīja šo kondomināta teritorijā veikto darbību par darbību, kas veikta “valsts teritorijā” PVN tiesību normu izpratnē. Tas izrietēja no šīs teritorijas īpašā statusa, jo abas valstis pār to īsteno kopīgu suverenitāti. Lai gan Luksemburgas nodokļu administrācijas nostāja ir mainījusies saistībā ar nepieciešamību

²⁰ Spriedums, 2015. gada 15. oktobris, *Grupo Itevelesa* u.c. (C-168/14, EU:C:2015:685, rezolutīvās daļas 1) punkts).

²¹ Padomes Regula (1992. gada 7. decembris), ar ko piemēro principu, kurš paredz jūras transporta pakalpojumu sniegšanas brīvību dalībvalstīs (jūras kabotāža) (OV 1992, L 364, 7. lpp.).

²² Spriedums, 2014. gada 27. marts, *Alpina River Cruises* un *Nicko Tours* (C-17/13, EU:C:2014:191).

²³ Precīzāk, Padomes Regula (EEK) Nr. 3921/91 (1991. gada 16. decembris), ar ko paredz nosacījumus, saskaņā ar kuriem ārvalstu pārvaldītāji drīkst pārvaldāt kravas vai pasažierus pa dalībvalsts iekšējiem ūdensceļiem (OV 1991, L 373, 1. lpp.).

²⁴ Šajā nozīmē skat. ģenerāladvokāta P. Pikamēes [*P. Pikamäe*] secinājumus lietā *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:380, 73. punkts).

piešķirt *Navitours* tiesības uz PVN atskaitīšanu par šai darbībai paredzētā kuģa iegādes izmaksām, šķiet, ka pirmās un otrās instances tiesas pamatlietā piekrit nostājai par kondomināta teritorijas īpašo statusu nodokļu jomā.

35. Man šī nostāja tomēr nešķiet pareiza.

36. Direktīvas 77/388 3. panta 2. punktā valsts teritorija ir definēta, atsaucoties uz Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma teritoriālo piemērošanas jomu, kā tā ir noteikta šā līguma 299. pantā²⁵. Saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu līgums un līdz ar to Direktīva 77/388 ir piemērojama it īpaši Vācijas Federatīvajai Republikai un Luksemburgas Lielhercogistei. Lai gan šajā noteikumā ir ietverti vairāki izņēmumi un īpaši noteikumi, neviens no tiem neattiecas uz kondomināta teritoriju²⁶. Tāpat šī teritorija netika izslēgta no jēdziena “valsts teritorija” tvēruma atbilstoši Direktīvas 77/388 3. panta 3. punktam.

37. Ņemot vērā iepriekš minēto, var vienīgi atzīt, ka kondomināta teritorija ir valsts teritorija Direktīvas 77/388 3. panta 2. punkta izpratnē. Pretējā gadījumā būtu jāuzskata, ka Savienības tiesības šajā teritorijā nav piemērojamas vispār, bet tas būtu absurds secinājums.

38. Šī gadījuma īpatnība tomēr slēpjas tajā, ka tā vienlaikus ir divu dalībvalstu valsts teritorija, un tas ir izņēmuma gadījums, kuru Direktīvas 77/388 autori nav paredzējuši. Tādējādi jāatbild uz jautājumu, ar kādiem nosacījumiem šī direktīva ir piemērojama šajā teritorijā.

PVN tiesību aktu piemērošanas nosacījumi kondomināta teritorijā

39. Savos apsvērumos izskatāmajā lietā Vācijas valdība un *Navitours* apgalvo, ka saskaņā ar starptautisko publisko tiesību normām, lai kāda no attiecīgajām valstīm īstenotu suverenitāti pār kondomināta teritoriju, nepieciešama otras valsts piekrišana, tāpēc Luksemburgas Lielhercogistes vai Vācijas Federālās Republikas kompetences īstenošana PVN jomā teritorijā, pār ko tiek īstenota kopīgā suverenitāte, nav iespējama bez nolīguma, kas būtu noslēgts, pamatojoties uz 1984. gada robežlīguma 5. pantu²⁷. Turklāt Vācijas valdība uzskata, ka Direktīva 77/388 neliedz abām attiecīgajām dalībvalstīm uz laiku atteikties no šajā teritorijā veikto darījumu aplikšanas ar nodokli saskaņā ar starptautiskajām tiesībām un labu kaimiņattiecību interesēs.

40. Tomēr, ņemot vērā Savienības tiesības, šai tēzei, manuprāt, nav nekāda pamata.

41. Direktīvā 77/388 nav ietverta neviena tiesību norma, kas atļautu Luksemburgas Lielhercogistei un Vācijas Federatīvajai Republikai atturēties no kondomināta teritorijā veikto darījumu aplikšanas ar nodokli. Saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu nodoklis jāmaksā par katru darījumu, kurš ir pakalpojumu sniegšana, ko veic par atlīdzību, un jebkuram izņēmumam no šī principa jābūt skaidri un precīzi definētam²⁸. Taču šajā direktīvā nav ietverta neviena tiesību norma, kas atbrīvotu no nodokļa kondomināta teritorijā veiktās darbības.

42. Runājot par 1984. gada robežlīgumu, vispirms jānorāda, ka Savienības tiesības atbilst starptautiskajām tiesībām, ciktāl tās nosaka dalībvalstu suverenitātes teritoriālo piemērojamību. Savienības tiesību teritoriālā piemērojamība ir precīzi noteikta, atsaucoties uz jomu, ko aptver tās

²⁵ Līdzšinējais EKL 227. pants.

²⁶ Atgādināšu, ka kondomināts pastāvēja jau pirms 1984. gada robežlīguma noslēgšanas (skat. šo secinājumu 2. punktu).

²⁷ Šāds nolīgums, kā zināms, līdz šim nav noslēgts.

²⁸ Šajā nozīmē skat. neseno spriedumu, 2021. gada 21. oktobris, *Dubrovin & Tröger – Aquatics* (C-373/19, EU:C:2021:873, 22. punkts).

suverenitāte, un tas ir noteikts starptautiskajās tiesībās un to izpildei pieņemtajās valsts tiesībās. To nodrošina īpašie EKL 299. panta²⁹ noteikumi, savukārt PVN jomā – Direktīvas 77/388 3. panta 2. punkta³⁰ noteikumi. Uz to attiecas arī nolēmumi, uz kuriem atsaucas Vācijas valdība³¹.

43. Tādējādi, pamatojoties uz 1984. gada robežlīguma 1. pantu, gan Luksemburgas Lielhercogiste, gan Vācijas Federatīvā Republika var (un tām vajadzētu) īstenot savu kompetenci PVN jomā kondomināta teritorijā un tām ir tiesības vienoties par tās īstenošanas kārtību.

44. Savukārt, kā Tiesai jau ir bijusi iespēja vairākkārt lemt, nolīguma starp divām dalībvalstīm normas nevar tikt piemērotas attiecībās starp tām, ja tās ir pretrunā Līguma noteikumiem³². Tas pats, manuprāt, ir attiecināms uz šāda nolīguma neatbilstību Savienības atvasinātajām tiesībām, jo pretējā gadījumā dalībvalstīm būtu ļauts savstarpēji vienoties par atkāpēm no Savienības tiesībām, tādējādi apšaubot to lietderīgo iedarbību. Tādējādi tāda nolīguma neesamība, kas ir paredzēts 1984. gada robežlīguma 5. pantā, nevar attaisnot ar Savienības tiesībām nesaderīgas situācijas saglabāšanu, proti, kondomināta teritorijā veikto darījumu neaplikšanu ar nodokli. Turklāt jāatzīmē, ka 1984. gada robežlīgums tika pieņemts pēc Direktīvas 77/388, tātad šī nolīguma noslēgšanas brīdī abas attiecīgās dalībvalstis apzinājās no šīs direktīvas izrietošos pienākumus.

45. Visbeidzot par Vācijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru kondomināta teritorijā veikto darījumu neaplikšana ar nodokli esot islaicīga, jo attiecīgās dalībvalstis ir sākušas pārrunas par attiecīgo nolīgumu, pietiek norādīt, ka šis “islaicīgums” ilgst jau gandrīz četrdesmit piecus gadus³³. Turklāt Direktīvā 77/388 attiecībā uz kondomināta teritoriju nav paredzētas nedz pastāvīgas, nedz pagaidu atkāpes.

46. Šaubas par šiem apsvērumiem nerada arī tas, ka Padome ir pieņēmusi Īstenošanas lēmumu 2010/579/ES³⁴. Šī lēmuma mērķis bija atzīt pierobežas tiltu pār Mozeli starp Luksemburgu un Vāciju par pilnībā esošu Luksemburgas teritorijā attiecībā uz tilta atjaunošanai paredzēto preču piegāžu, pakalpojumu sniegšanas un preču iegādes Kopienas iekšienē aplikšanu ar nodokli.

47. Pretēji tam, ko savos apsvērumos ierosinājusi *Navitours*, šis lēmums neizrietēja no nespējas piemērot PVN tiesību aktus tilta atjaunošanai paredzētajiem darījumiem, bet tikai no nepieciešamības vienkāršot to piemērošanu, nosakot vienu dalībvalsts teritoriju par šo darījumu veikšanas vietu³⁵. Tas attiecās ne tikai uz darījumiem, kuru veikšanas vieta bija kondomināta teritorija, bet arī uz darījumiem, kuru veikšanas vieta saskaņā ar Direktīvas 2006/112

²⁹ Tagad – LES 52. pants un LESD 355. pants. Skat. arī LESD 77. panta 4. punktu.

³⁰ Tagad – Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ar ko ir aizstāta Direktīva 77/388, 5. panta 2. punkts.

³¹ Šī valdība citē it īpaši spriedumus, 2007. gada 29. marts, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 57. un nākamie punkti); 2018. gada 27. februāris, *Western Sahara Campaign UK* (C-266/16, EU:C:2018:118, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

³² Skat. it īpaši spriedumu, 2003. gada 20. maijs, *Ravil* (C-469/00, EU:C:2003:295, 37. punkts). Uz šādu pieņēmumu pamatojās spriedums, 2018. gada 6. marts, *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158).

³³ Saskaņā ar Direktīvas 77/388 1. pantu dalībvalstīm bija jāievieš kopēja PVN sistēma ne vēlāk kā 1978. gada 1. janvārī. Kaut gan 1984. gada robežlīgums tika noslēgts vēlāk, nekas neliecina, ka nodokļu situācija kondomināta teritorijā pirms tā noslēgšanas būtu atšķirusies no pašreizējās.

³⁴ Padomes Īstenošanas lēmums (2010. gada 27. septembris), ar ko Vācijas Federatīvajai Republikai un Luksemburgas Lielhercogistei atļauj piemērot pasākumu, atkāpjoties no 5. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2010, L 256, 20. lpp.).

³⁵ Lēmuma 2010/579 4. un 5. apsvērums.

noteikumiem bija tikai vienas dalībvalsts teritorija. Turklāt pašā šī lēmuma nosaukumā ir skaidri norādīts, ka tas ļauj piemērot *atkāpi* no minētās direktīvas noteikumiem, nevis no to piemērošanai nepieciešamajiem pasākumiem.

48. Viens no šī lēmuma pieņemšanas priekšnoteikumiem bija arī fakts, ka tam nebija negatīvas ietekmes uz Savienības pašu resursiem PVN jomā³⁶. Savukārt kondomināta teritorijā veikto darījumu neaplikšanai ar nodokli kopš 1978. gada nenoliedzami ir šāda negatīva ietekme.

49. Vēl jāpiebilst, kā to lieliski parāda šī lieta un pamatlīnijas tiesvedības norise, ka attiecīgo darījumu neaplikšana ar nodokli rada turpmākas nepilnības PVN piemērošanā attiecībā uz darījumiem, kas veikti agrākos tirdzniecības posmos. Šie darījumi, piemēram, kondomināta teritorijā izmantošanai paredzētā kruīza kuģa iegāde, kas bija pamatlīnijas strīda pamats, vai nu netiek aplikti ar nodokli (saskaņā ar sākotnējo *Navitours* nostāju³⁷), vai nu tiek aplikti ar nodokli bez tiesībām uz atskaitījumu (saskaņā ar nodokļu administrācijas sākotnējo nostāju³⁸), vai arī tie dod tiesības uz atskaitījumu, lai gan darījumi, kas veikti vēlākos tirdzniecības posmos, faktiski nav apliekami ar nodokli (atbilstoši pirmās un otrās instances tiesas nolēmumiem³⁹). Neviens no šiem gadījumiem neatbilst Direktīvas 77/388 noteikumiem⁴⁰.

50. Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka, neapliekot ar PVN kondomināta teritorijā veiktos darījumus, gan Luksemburgas Lielhercogiste, gan Vācijas Federatīvā Republika pārkāpj pienākumus, kuri tām paredzēti Direktīvas 77/388 (tagad – Direktīva 2006/112) normās⁴¹. Šie darījumi ir apliekami ar nodokli saskaņā ar šīm normām, un 1984. gada robežlīguma 5. pantā paredzētā nolīguma neesamība neatbrīvo šīs dalībvalstis no to izpildes.

51. Tādējādi atliek noteikt, vai Direktīvas 77/388 normas nepieļauj to, ka viena no ieinteresētajām dalībvalstīm vienpusēji apliek ar nodokli kondomināta teritorijā veiktos pakalpojumus.

Kondomināta teritorijā veikto darījumu aplikšana ar nodokli, ko veic viena no ieinteresētajām dalībvalstīm

52. Kā izriet no Direktīvas 77/388 septītā apsvēruma, noteikumu par vietu, kur tiek veikti darījumi, par kuriem jāmaksā PVN, mērķis ir īpaši ir novērst konfliktus kompetences jomā starp dalībvalstīm, kas varētu novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem vai šo darījumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār⁴². Tomēr Savienības likumdevējs nav paredzējis un nav noregulējis kondomināta īpašo situāciju, kad tā teritorijā veiktie darījumi ietilpst divu dalībvalstu kompetencē nodokļu jomā.

53. Saskaņā ar 1984. gada robežlīguma 5. pantu šai situācijai būtu jābūt atrisinātai ar nolīgumu starp Luksemburgas Lielhercogisti un Vācijas Federatīvo Republiku, kas noslēgts, pamatojoties uz šo tiesību normu. Taču minētās dalībvalstis šādu nolīgumu nav noslēgušas. Tā neesamība un

³⁶ Lēmuma 2010/579 6. apsvērums.

³⁷ Skat. šo secinājumu 10. punkta 8. zemsvītras piezīmi.

³⁸ Skat. šo secinājumu 10. punktu.

³⁹ Skat. šo secinājumu 11. punktu.

⁴⁰ Darījumi, kas veikti agrākos tirdzniecības posmos, nav šīs lietas priekšmets, tādēļ par to tālāk nerunāšu. Tikai isi paskaidrošu, ka pirmajā un trešajā gadījumā ir pārkāpts nodokļu uzlikšanas visiem darījumiem, kas ietilpst Direktīvas 77/388 piemērošanas jomā un nav atbrīvoti no nodokļa, princips, savukārt otrajā gadījumā tiek pārkāpts nodokļu neitralitātes princips.

⁴¹ Skat. spriedumu, 1996. gada 23. maijs, Komisija/Griekija (C-331/94, EU:C:1996:211).

⁴² Skat. spriedumu, 1997. gada 6. novembris, *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, 12. punkts), kā arī neseno spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts).

no tā izrietošā kondomināta teritorijā veikto darījumu neaplikšana ar nodokli ne tikai rada PVN noteikumu pārkāpumu, bet var arī tikt uzskatīta par LES 4. panta 3. punktā paredzētā lojālas sadarbības principa pārkāpumu⁴³. Tāpēc jāpārbauda, kā noteikt attiecīgo dalībvalstu kompetenci aplikēt ar nodokli minētos darījumus, lai gan starp tām nav noslēgts atbilstošs nolīgums.

Komisijas priekšlikums

54. Savos apsvērumos Komisija ierosina šādā ārkārtas situācijā uzskatīt, ka transporta pakalpojuma sniegšanas vieta ir tā sākuma vieta, proti, pamatlietas faktiskajos apstākļos – pietātne upes krastā, no kuras izbrauc kruīza kuģis, ar ko tiek sniegts transporta pakalpojums. Neapšaubāmi, šim priekšlikumam ir tāda priekšrocība, ka tas atrisina jautājumu par kompetenci nodokļu jomā, jo atšķirībā no Mozeles ūdeņiem tās krasti atrodas attiecīgo dalībvalstu ekskluzīvajā teritorijā, pamatlietas apstākļos – Luksemburgas teritorijā. Šis priekšlikums atbilst arī vispārējam principam par nodokļu uzlikšanu patēriņa vietā – var uzskatīt, ka pasažieru pārvadājumu pakalpojuma patēriņa vieta ir vieta, no kuras šie pasažieri dodas ceļojumā.

55. Tomēr es neierosinu Tiesai pieņemt šo priekšlikumu trīs iemeslu dēļ.

56. Pirmkārt, šim priekšlikumam nav atrodams pamatojums Direktīvas 77/388 normās. Attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu šajā direktīvā ir paredzēts tikai vispārīgs princips par aplikšanu ar nodokli vietā, kur pakalpojumu sniedzējs veic uzņēmējdarbību (9. panta 1. punkts), kā arī vairāki izņēmumi, no kuriem viens attiecas uz transporta pakalpojumiem, un tajā ir noteikts pienākums par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskatīt vietu, kur notiek transportēšana (9. panta 2. punkta b) apakšpunkts). Tomēr tajā nav ietverta neviena tiesību norma, kas kaut vai pēc analogijas ļautu saistīt transporta pakalpojuma sniegšanas vietu ar vietu, no kuras šī transportēšana sākas.

57. Pilnības labad piebildešu, ka pašreiz spēkā esošajos noteikumos faktiski ir noteikts, ka transporta pakalpojumu sniegšanas vieta ir to sākumpunktā, bet tikai attiecībā uz preču pārvadāšanu Kopienas iekšienē personām, kas nav nodokļa maksātājas⁴⁴. Savukārt uz pasažieru pārvadāšanas pakalpojumiem attiecas tāds pats princips, kas noteikts Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktā, saskaņā ar kuru par šādu pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur notiek transportēšana, ņemot vērā veiktos attālumus⁴⁵. Tādējādi pat šīs tiesību normas dinamiska interpretācija neļauj saistīt pasažieru pārvadājumu pakalpojuma sniegšanas vietu ar šī pārvadājuma sākumpunktu.

58. Turklāt, ja tiktu pieņemts Komisijas priekšlikums, rastos jautājums, vai tās ierosinātais princips ir piemērojams kondomināta teritorijai vai arī citiem pasažieru pārvadājumiem starp dažādām dalībvalstīm. Es nesaskatu nevienu iemeslu, kādēļ uz kondomināta teritoriju būtu jāattiecinā noteikumi, kas atšķiras no noteikumiem, kuri piemērojami citās līdzīgās situācijās. Grūtībām piemērot PVN tiesību normas kondomināta teritorijā ir tehnisks raksturs, un tās prasa rast risinājumu, pamatojoties uz spēkā esošiem noteikumiem, nevis radīt atsevišķas tiesību normas interpretācijas ceļā. Komisijas priekšlikuma piemērošana visiem pasažieru pārvadāšanas pakalpojumiem starp dažādām dalībvalstīm nozīmētu faktiski grozīt Direktīvas 77/388 noteikumus.

⁴³ Skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts).

⁴⁴ Direktīvas 2006/112 50. pants.

⁴⁵ Direktīvas 2006/112 48. pants.

59. Otrkārt, Komisijas priekšlikumam nav pamatojuma šīs lietas faktiskajā situācijā. Proti, kā precizēts 1984. gada robežlīguma 1. panta 3. punktā, tās teritorijas robežas, uz kurām attiecas kopīgā suverenitāte, nosaka līnija, kur ūdens virsma saskaras ar sauszemi. Citiem vārdiem, Mozeles ūdeņu virsma kopumā veido kondomināta teritoriju. Savukārt saskaņā ar Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur notiek transportēšana, *ņemot vērā veiktos attālumus*, proti, no transportlīdzekļa, šajā gadījumā kuģa, izbraukšanas brīža.

60. Tas nozīmē – kaut arī pasažieri uzkāpj uz kuģa piestātnē, kura var atrasties tikai vienas no attiecīgajām dalībvalstīm teritorijā⁴⁶, vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, pilnībā ir ūdens virsma, tātad kondomināta teritorija. Tādējādi nevar uzskatīt, kā to apgalvo Komisija, ka šī pakalpojumu sniegšana sākas vienas dalībvalsts ekskluzīvajā teritorijā un pēc tam tikai turpinās kondomināta teritorijā. Tāpēc šajā lietā nav pamata vilkt paralēles ar lietu, kurā tika pasludināts spriedums *Trans Tirreno Express*⁴⁷ un kurā Tiesa ir atļāvusi aplikēt ar nodokli arī to jūras transporta pakalpojumu – kas sākas un beidzas vienas dalībvalsts teritoriālajos ūdeņos – daļu, kurā šis transports noticis starptautiskajos ūdeņos. Transportēšana Mozeles posmā, kur tā veido robežu starp Luksemburgu un Vāciju, pilnībā tiek veikta teritorijā, uz kuru attiecas šo abu dalībvalstu kopīgā suverenitāte.

61. Visbeidzot, treškārt, protams, ir iespējams ļoti kritiski vērtēt to, ka līdz šim Luksemburgas Lielhercogiste un Vācijas Federatīvā Republika nav noslēgušas 1984. gada robežlīguma 5. pantā paredzēto nolīgumu un tādējādi kondomināta teritorijā sniegtie transporta pakalpojumi netika aplikti ar nodokli. Tomēr tas nemaina faktu, ka uz šo teritoriju attiecas to kopīgā suverenitāte un tādēļ abas dalībvalstis principā īsteno kompetenci nodokļu jomā pār to un ka tām ir tiesības atbilstīgi Savienības tiesību aktiem noteikt, kā īstenot šo kompetenci.

62. Savukārt Komisijas priekšlikuma pieņemšana liegtu Vācijas Federatīvajai Republikai tās kompetenci nodokļu jomā kondomināta teritorijā, ja transporta pakalpojumi šajā teritorijā tiktu sniegti no piestātnes, kas atrodas Luksemburgas ekskluzīvajā teritorijā (un otrādi). Direktīvā 77/388 nav ietvertas tādas normas, kas attaisnotu šīs kompetences atņemšanu.

63. Tas arī nav nepieciešams, ņemot vērā, ka, manuprāt, Savienības tiesībās var rast daudz vienkāršāku risinājumu situācijai, uz kuru attiecas izskatāmā lieta.

Mans priekšlikums risinājumam

64. Savienības tiesībās ir prasīts, lai kondomināta teritorijā veiktie darījumi tiktu aplikti ar nodokli atbilstoši Direktīvas 77/388 noteikumiem. No šāda viedokļa nav būtiski, vai un kā Luksemburgas Lielhercogiste un Vācijas Federatīvā Republika vienosies par PVN noteikumu piemērošanu šajā teritorijā. Gan vienpusēja aplikšana ar nodokli, ko veic viena no attiecīgajām dalībvalstīm, gan aplikšana ar nodokli, par ko šis dalībvalstis ir vienojušās, atbilst šim nosacījumam. Tādējādi minēto darījumu vienpusēja aplikšana ar nodokli vienā no šīm dalībvalstīm atbilst Savienības tiesību prasībām. Turpmākās iespējamās vienošanās starp attiecīgajām dalībvalstīm ir to divpusējo attiecību jautājums, kuru pamatā ir starptautisko tiesību normas, tostarp 1984. gada robežlīgums. Taču tas nav Savienības tiesību priekšmets.

⁴⁶ Lai gan tas nav acimredzams, saskaņā ar 1984. gada robežlīguma 1. panta 2. punktu kopīgā teritorija ietver arī iekārtas, kas atrodas uz ūdens.

⁴⁷ Spriedums, 1986. gada 23. janvāris, *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

65. To var salīdzināt ar civiltiesībās zināmo solidarās atbildības institūtu, kur par konkrēta maksājuma izpildi ir atbildīgi vairāki parādnieki, bet, ja to ir izpildījis viens no tiem, ar to tiek apmierināts kreditora prasījums, kuram nav jāiedziļinās turpmākajos norēķinos starp parādniekiem.

66. Tādējādi Savienības tiesībām nav pretrunā tas, ka kondomināta teritorijā sniegtie transporta pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli Luksemburgā. Savukārt, ja šāda kompetences nodokļu jomā sadale Vācijas Federatīvajai Republikai nav apmierinoša, tā var vienoties ar Luksemburgas Lielhercogisti par nolīgumu saskaņā ar 1984. gada robežlīguma 5. pantu.

67. Pretēji Vācijas valdības bažām šāds risinājums nerada risku, ka minētie pakalpojumi tiktu aplikti ar nodokli dubulti.

68. Kā savos apsvērumos norāda šī valdība, šo pašu darījumu dubulta aplikšana ar nodokli ir pretrunā kopējās PVN sistēmas pamatprincipam, proti, neitralitātes principam⁴⁸. Direktīvā 77/388 ietvertie noteikumi, ar ko nosaka ar nodokli aplikamu darījumu veikšanas vietu, citastarp ir paredzēti tam, lai izvairītos no vienu un to pašu darījumu dubultas aplikšanas ar nodokli dažādās dalībvalstīs.

69. Tādējādi, ja konkrēts darījums ir aplikts ar nodokli vienā no dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvas 77/388 noteikumiem, tas nozīmē, ka ir aizliegts to atkārtoti aplikēt ar nodokli citās dalībvalstīs. Šāds atkārtots nodoklis būtu nodoklis, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesību aktus, un uz to attiektos atmaksāšanas pienākums⁴⁹. Vajadzības gadījumā vienas no attiecīgajām dalībvalstīm nodokļu administrācijai administratīvās sadarbības ietvaros būtu jāpieprasa atbilstīga informācija otras dalībvalsts iestādēm⁵⁰. Dubultas aplikšanas ar nodokli aizlieguma [ievērošanu] kontrolē valsts tiesas, kurām šaubu gadījumā ir iespēja un dažreiz pienākums vērsties Tiesā ar lūgumu pareizi interpretēt Savienības tiesības⁵¹.

70. Turklāt, ja starp attiecīgajām dalībvalstīm rodas strīds par PVN noteikumu piemērošanu kondomināta teritorijā, šīs valstis saskaņā ar vienošanos var nodot šo strīdu Tiesas kompetencē atbilstīgi LESD 273. pantam.

Kopsavilkums

71. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Direktīvas 77/388 normas ir pilnībā piemērojamas kondomināta teritorijā veiktajiem darījumiem neatkarīgi no tā, vai 1984. gada robežlīguma 5. pantā paredzētais nolīgums ir noslēgts. Detalizēti noteikumi par to, kā piemērot šos noteikumus kondomināta teritorijā, var tikt noteikti, noslēdzot iepriekš minēto nolīgumu. Tomēr, tā kā šis nolīgums nav noslēgts, Savienības tiesības neliedz vienai no attiecīgajām dalībvalstīm vienpusēji aplikēt ar nodokli minētos darījumus. Šāda aplikšana ar nodokli nozīmē, ka attiecīgajai otrai dalībvalstij ir aizliegts tos pašus darījumus aplikēt ar nodokli.

⁴⁸ Skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *CHEZ Elektro Bulgaria* un *FrontEx International* (C-427/16 un C-428/16, EU:C:2017:890, 66. punkts un tajā minētā judikatūra).

⁴⁹ Skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *CHEZ Elektro Bulgaria* un *FrontEx International* (C-427/16 un C-428/16, EU:C:2017:890, 67. punkts), kā arī 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 52. punkts).

⁵⁰ Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, rezolutīvās daļas 3) punkts).

⁵¹ Spriedums, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 51. punkts).

Secinājumi

72. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu sniegt šādas atbildes uz prejudiciālo jautājumu, ko Tiesā iesniegusi *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Luksemburga):

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris), 2. panta 1. punkts saistībā ar šīs direktīvas 3. panta 2. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams pasažieru pārvadājumu pakalpojumiem teritorijā, uz kuru saskaņā ar starptautiskajiem nolīgumiem attiecas Luksemburgas Lielhercogistes un Vācijas Federatīvās Republikas kopīga suverenitāte neatkarīgi no tā, vai minētās dalībvalstis ir noslēgušas nolīgumu par šīs tiesību normas piemērošanu šajā teritorijā.

Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz abām attiecīgajām dalībvalstīm vai vienai no tām aplikēt ar nodokli minētos pakalpojumus saskaņā ar vienošanos. Pēdējā minētajā gadījumā otra dalībvalsts zaudē tiesības aplikēt ar nodokli šos darījumus.